Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 32485 du rôle
Inscrit le 14 mai 2013

Audience publique du 11 juillet 2013

Recours formé par
Monsieur ....., …., France
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32485 du rôle et déposée le 14 mai 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Michaël Dandois, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à …. tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 avril 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la société anonyme ..... S.A. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2013 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Michaël Dandois ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 1er juillet 2013.

Par courrier du 15 avril 2013 le directeur de l'administration des Contributions directes enjoignit à la société anonyme ..... S.A., ci-après désignée par la « ..... », de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ....., ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 28 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 23 mai 2013 au plus tard :*

Identité de la personne concernée par la demande :

..... ….
Date et lieu de naissance : .....
Adresse connue : ……… *ou*
………

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur ..... serait dirigeant des sociétés ....., ... et PDG de la société ..... S.A. Dans le cadre de leurs opérations de vérification dont les sociétés françaises ..... et ..... font également l'objet, les autorités fiscales françaises auraient découvert que des commissions auraient été versées sur le compte luxembourgeois ouvert au nom de Monsieur ...... Afin de s'assurer de la correcte imposition de leur contribuable, les autorités fiscales nécessitent certains renseignements bancaires,

Je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011.

- Qui était (étaient) le(s) titulaire(s) du compte bancaire ……. auprès de votre banque ?;

- Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce compte bancaire ;

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) ayant ouvert le compte, si la date d'ouverture tombe dans la période visée ;

- Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période visée ;

- Veillez fournir le détail des opérations réalisées par les sociétés ....., ... et ..... sur le compte de Monsieur ..... ;

- Veuillez fournir les relevés bancaires pour cette période ;

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

Monsieur ..... a fait introduire, par requête déposée le 14 mai 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 15 avril 2013.

L'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande dispose que « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance* (…) ».

S'agissant en l'espèce d'un recours introduit contre une décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés prévue à l'article 4 sus-visé, seul un recours en annulation a pu être introduit à l'encontre de la décision querellée, lequel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévu par la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur ..... fait valoir que l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958[1], ci-après désignée par « la Convention », restreindrait l'échange de renseignements aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents et il souligne que le but de ladite convention serait d'éviter que les parties contractantes aillent « *à la pêche aux renseignements* » ou demandent des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Il invoque ensuite l'échange de lettres du 3 juin 2009 entre le Ministre du Trésor et du Budget du Grand-Duché de Luxembourg et le Ministre de l'Economie, de l'Industrie et de l'Emploi de la France relatif à l'échange de renseignements mentionné à l'article 22 précité et plus particulièrement les modalités de la demande visant à obtenir des renseignements y figurant et notamment les informations devant impérativement y être mentionnées. Il estime, au regard de ces principes, qu'en l'espèce, la décision directoriale déférée qui se limiterait après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande française à affirmer que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, pêcherait par une motivation stéréotypée et largement insuffisante. Il donne à considérer qu'il serait de jurisprudence constante que l'existence de motifs soit une des conditions essentielles de la validité d'un acte administratif, et que le fait, pour l'administration, de se limiter à reprendre comme seuls motifs des formules générales et abstraites prévues par la loi sans tenter de préciser concrètement comment, dans le cas d'espèce, les raisons de fait permettant de justifier la décision équivaudrait à une absence de motivation, de sorte que la décision violerait la loi, respectivement les formes destinées à protéger les intérêts privés.

---

[1] modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et échange de lettres y relatifs et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et échange de lettres y relatif

Le délégué du gouvernement affirme qu'il résulterait de l'analyse de la décision entreprise qu'elle serait régulière tant quant à la forme qu'en ce qui concerne son fond, et qu'elle aurait été valablement prise dans le respect de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande. Il souligne que l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009 énumèrerait les informations que la France en sa qualité d'Etat requérant devrait impérativement fournir à l'Etat requis pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, informations qui auraient toutes été fournies, de sorte que la demande de renseignements remplirait toutes les conditions prescrites. C'est ainsi qu'en particulier la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir Monsieur ....., elle contiendrait encore toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis. A cet égard, le délégué du gouvernement affirme que les six questions contenues dans la décision directoriale entreprise correspondraient à cette deuxième condition, et correspondraient d'ailleurs aussi aux questions types généralement formulées en matière de données bancaires et figurant telles quelles dans les formulaires standardisés et élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union Européenne pour faciliter aux Etats Membres la pratique quotidienne de l'échange de renseignements en matière administrative. Il estime encore que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la demande française, à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 et 2011. Il fait valoir que la demande de renseignements française contiendrait un descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle en cours de même que les résultats de recherche d'ores et déjà obtenus par les autorités fiscales françaises de sorte qu'il serait démontré que celles-ci auraient utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'adresser à l'autorité luxembourgeoise compétente. Il donne à considérer que les détails fournis par l'autorité française démontreraient à suffisance que celles-ci ont communiqué les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis et ce, dès lors que l'autorité compétente aurait fourni le nom du titulaire du compte, le numéro du compte bancaire du demandeur ainsi que le nom de la banque où ce compte a été ouvert de sorte qu'il serait clairement établi que l'autorité compétente française aurait rempli toutes les conditions prévues par l'échange de lettres précité et ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés tel que requis par le standard OCDE. Enfin, le délégué du gouvernement souligne encore le rôle restreint dévolu en l'espèce au tribunal administratif, siégeant en tant que juge de l'annulation, à qui il n'appartiendrait pas d'apprécier le bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère. Il en conclut qu'il ne s'agirait donc pas d'une demande formulée de manière hasardeuse mais que les renseignements demandés présenteraient *prima facie* un lien direct (*nexus*) avec le contrôle fiscal français de sorte qu'ils sont à considérer comme vraisemblablement pertinents pour l'administration fiscale française. Il considère partant que le recours est à rejeter dans son intégralité.

Force est au tribunal de constater que la partie demanderesse soulève pour seul moyen la violation de ses droits de la défense en relevant, en particulier, que la décision déférée serait motivée de façon sommaire et vague et que le délégué du gouvernement n'a pas spécifiquement pris position quant à ce moyen, si ce n'est pour prétendre que la décision déférée serait régulière en la forme, pour ensuite aborder la question du fond, à savoir la pertinence des informations requises.

Force est au tribunal de constater, à l'instar d'autres affaires ayant eu le même objet[2], le caractère concis, voire laconique de la motivation de la décision directoriale déférée, laquelle se contente, après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande française, d'affirmer péremptoirement que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Or, confrontée à une telle motivation succincte, pour ne pas dire stéréotypée, la demanderesse n'était pas en mesure de formuler avec une précision suffisante ses moyens[3] dès sa requête introductive d'instance, la partie étatique n'ayant déposé le dossier administratif, révélant ainsi les circonstances précises de l'injonction déférée, et notamment le contenu de la demande d'informations émanant de la France, que concomitamment à son mémoire en réponse en date du 12 juin 2012.

Or, s'il ressort d'une jurisprudence majoritaire, consécutive notamment à un arrêt de la Cour administrative du 20 octobre 2009, inscrit sous le numéro 25783C du rôle, qu'une violation par l'administration de son obligation de motivation n'est pas à sanctionner par l'annulation, sanction de droit commun, étant donné que la Cour administrative considère la sanction de l'annulation comme étant « *disproportionnée par rapport au but poursuivi consistant à mettre l'administré le plus tôt possible en mesure d'apprécier la réalité et la pertinence de la motivation à la base d'une décision administrative* » et qu'il appartiendrait plutôt au juge de la légalité, statuant en matière d'annulation, de permettre à l'administration de produire ou de compléter les motifs postérieurement et même pour la première fois pendant la phase contentieuse, cette jurisprudence ne saurait être appliquée que dans le cadre de la procédure contentieuse de droit commun, où la partie demanderesse, confrontée pour la première fois en cours de procédure contentieuse aux motifs de la décision administrative entreprise, dispose encore de par la loi de la possibilité de déposer un mémoire en réplique, voire de la possibilité de se voir accorder un mémoire supplémentaire, mais non dans le cadre de la procédure accélérée, dérogeant à la procédure de droit commun, telle qu'instaurée par l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, lequel, outre d'imposer des délais contraignants aux parties et au tribunal, limite encore le nombre d'écrits pouvant être échangés de part et d'autre à un seul mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance, et ce afin de maintenir le Grand-Duché de Luxembourg sur la liste des pays de l'OCDE des juridictions appliquant l'ensemble des standards internationaux en matière de coopération fiscale transfrontalière.

S'il est certes vrai que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoit pour le président de la chambre ayant à connaître de l'affaire la possibilité d'ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires, cette possibilité exceptionnelle, limitée *a priori* à la situation où de nouveaux éléments se révèleraient en cours de procédure sans faute des parties, et qui imposerait nécessairement des délais supplémentaires, ne saurait cependant devenir la règle afin de couvrir le caractère vicié *ab initio* de la décision directoriale déférée,

---

[2] Voir trib. adm. 6 février 2012, numéro 29592 du rôle, et trib.adm. 23 mai 2012, numéro 30177 du rôle disponible sous www.jurad.etat.lu

[3]

sous peine de dénaturer la procédure accélérée telle que voulue par le législateur et imposer systématiquement aux demandes de renseignements étrangères des délais difficilement acceptables - l'OCDE préconisant ainsi que l'autorité requise fournisse les renseignements dans les 90 jours à compter de la date de réception d'une demande[4] - susceptibles de porter préjudice aux engagements internationaux du Luxembourg, délais supplémentaires générés, à la base, par une motivation insuffisante de la décision de l'administration.

Il convient d'ailleurs dans ce cadre de citer la Cour administrative, laquelle, dans son avis relatif au projet de loi afférent[5], avait déjà souligné que « *la procédure contentieuse particulière instaurée par l'article 6 du projet et plus particulièrement la limitation du nombre de mémoires à un seul par partie ne pourra fonctionner correctement en pratique, sans porter atteinte aux droits de la défense de l'auteur du recours, que si la décision d'injonction comporte une motivation suffisante comportant les informations nécessaires pour mettre les destinataires de la décision en mesure de vérifier si les conditions pour faire droit à une demande d'échange d'informations se trouvent vérifiées. En effet, en présence d'une décision d'injonction non motivée ou partiellement motivée, le destinataire de cette décision devra introduire son recours sans connaître les motifs exacts qui ne lui seront communiqués en définitive qu'à travers le mémoire en réponse déposé pour compte de l'Etat auprès du tribunal administratif* (...) ».

L'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 avril 2012 encourt dès lors l'annulation pour insuffisance de motifs et le dossier doit être renvoyé en prosécution de cause devant l'autorité administrative compétente afin qu'elle prenne une décision dans les formes qui lui sont prescrites par la loi.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit le recours en annulation en la forme,

au fond déclare le recours justifié,

partant annule l'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 avril 2013, portant la référence …… adressée à la ..... S.A., et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,

---

[4] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.21.

[5] Projet de loi 6072[1], avis de la Cour administrative, 29 octobre 2009, p.5.

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 11 juillet 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill. s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 12 juillet 2013
Le greffier du tribunal administratif